

近年の「馬券訴訟」と所得課税のあり様

伊 藤 嘉 規

富山大学紀要. 富大経済論集 第62巻第3号抜刷（2017年3月）

富山大学経済学部

近年の「馬券訴訟」と所得課税のあり様

伊 藤 嘉 規

キーワード：競馬の払戻金，所得課税，判例の変遷

I はじめに

II 東京高裁平成28年4月21日判決

III 札幌事件高裁判決と地裁判決との差違・妥当性

IV 学説の状況

V 馬券購入において年間収支でマイナスが出た場合の事例

VI 外れ馬券の購入代金の経費性

VII むすびにかえて ― 混乱を収めるために必要な発想

I はじめに

勝馬投票券（以下、本稿では「馬券」という）の払戻金に関する所得区分については、最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決（以下、同判決で争われた事案のことを本稿では「大阪事件」という）⁽¹⁾において、「一応の基準」が示されたはずである。その基準を概略すると、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当であり、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく、雑所得に当たる」。「外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する場合、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が、当

たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は、所得税法37条1項の必要経費にあたる」というものである。

その後、同判決を受け、所得税基本通達の改正が行われ⁽²⁾、税務当局としては、最高裁の判決の射程が当該事案と「ほぼ類似のもの」のみに及ぶようにと⁽³⁾、インターネット、コンピュータの予想ソフト等を利用し、反復・継続的に大量かつ長期にわたって馬券を買い続けて多額の払戻金を得ていた事案に馬券の収入が雑所得とされる範囲を限定しようとした⁽⁴⁾。そのため、その後、紛争が収拾する方向に向かうよりは、類似の判決において判断が分かれる状況になっている。その代表例として、東京地裁平成27年5月14日判決⁽⁵⁾（以下、同判決で争われた事案のことを「札幌事件」という）が挙げられる。その事案は、6年間の馬券の購入代金が約72億円、払戻金が約78億円（約6億円のプラス）というものであり、上記大阪事件最高裁判決の判断枠組み自体は使いながら、馬券の払戻金を一時所得と判断し、外れ馬券を（必要）経費ではないと判示した。このように判決における一種の「ゆらぎ」、すなわち判断枠組みの不明確さ、不安定な状況に関して、札幌事件の控訴審である東京高裁平成28年4月21日判決⁽⁶⁾を検討することで、あるべき方向性を示そうというのが本稿である。その際に馬券の収支が年間でマイナス（「馬券の払戻金額」―「馬券購入代金額」が赤字）であった東京地裁平成28年3月4日判決⁽⁷⁾（以下、同判決で争われた事案のことを「麻布事件」という）も外れ馬券の購入代金の経費性の有無を論じるところで取り上げることにしたい。

Ⅱ 東京高裁平成28年4月21日判決

1. 事案の概略

本件は、馬券の的中による払戻金に係る所得を得ていた控訴人が、平成17年分から6年間にわたり、自ら得た馬券の的中による払戻金に係る所得（以下「本件競馬所得」という）が雑所得に該当するとして、総所得金額及び納付すべき税額を計算して確定申告を行った。それに対し、所轄税務署長は、本件競

馬所得は一時所得に該当し、上記各年の一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を総収入金額から控除することはできないとして、上記各年の所得税に係る各更正及び各無申告加算税賦課決定（平成22年分に関しては更正及び過少申告加算税賦課決定）を控訴人が受けたため、〔1〕本件競馬所得は雑所得に該当し、上記各年の雑所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金も必要経費として総収入金額から控除されるべきである、〔2〕仮に本件競馬所得が一時所得に該当するとしても、その総収入金額から外れ馬券を含む全馬券の購入代金が控除されるべきであるから、本件各処分は違法であるとして、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

争点は、控訴人の馬券の払戻金が一時所得に該当するか雑所得に該当するか、また、その払戻金に関する所得金額の計算上、外れ馬券購入代金を収入金額から控除できるかどうか、の2点に絞られる。

2. 判旨

① 本件競馬所得の所得区分について

「(1) 所得税法34条1項は、一時所得について、『一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。』と規定し、同法35条1項は、雑所得について、『雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。』と規定している。本件競馬所得が、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であることは当事者間に争いがない。したがって、本件競馬所得が、同法34条1項にいう『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に該当するのであれば、一時所得ではなく雑所得に区分

されるものと解される。

そして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当であり、馬券的の中による払戻金に係る所得の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』には当たらないと解釈すべきではないものと解される（別件最高裁判決参照＝大阪事件最高裁判決のこと；筆者注）。

「(2) 前記引用の前提事実及び証拠によれば、本件の事実関係の概要は次のとおりと認められる。

控訴人は、自宅のパソコン、携帯電話等を用いたインターネットを介しての馬券の購入が可能で購入代金及び的中馬券の払戻金の決済を銀行口座で行うことができるというJRAが提供するサービス（A-PAT）を利用し、平成17年から平成22年までの6年間にわたり、各節に開催される中央競馬のレースについて、各節当たりおおむね数百万円から数千万円、1年当たり3億円から21億円程度の馬券を購入し続けていた。JRAに記録が残る平成21年の1年間においては、控訴人は、同年中に開催された中央競馬の全レース3453レースのうち2445レース（全レースの71%）で馬券を購入し、そのうちの的中したレースでは、平均して2～3種類の勝馬投票法に係る馬券を的中させていた。このような馬券の購入により、控訴人は、平成17年に約1800万円、平成18年に約5800万円、平成19年に約1億2000万円、平成20年に約1億円、平成21年に約2億円、平成22年に約5500万円の利益（的中馬券の払戻金の合計額が外れ馬券を含む全ての有効馬券の購入代金の合計額を上回る額）を上げており、いずれの年の回収率（外れ馬券を含む全ての有効馬券の購入代金の合計額に対する的中馬券の払戻金の合計額の比率）も100%を超えていた」。

「(3) 控訴人の陳述書によれば、控訴人の馬券購入方法の概要は次のとおりである。

JRAに登録された全ての競走馬の特徴（潜在能力、距離適性、馬場適性、競馬場適性、道悪の巧拙、器用さ、性格、癖等）、騎手の特徴（馬を動かす技術、馬を制御する技術、コース取りの技術、位置取りのセンス、ゲートを出す技術、勝負強さ、冷静さ、集中力、手抜き頻度等）、競馬場のコースごとのレース傾向等に関する情報を継続的に収集、蓄積する。そして、その情報を自ら分析して評価し、レースごとに、〔1〕馬の能力、〔2〕騎手（技術）、〔3〕コース適性、〔4〕枠順（ゲート番号）、〔5〕馬場状態への適性、〔6〕レース展開、〔7〕これらの補正、〔8〕その日の馬のコンディション等の考慮要素について各競走馬を評価、比較することにより、レースの着順を予想する。その上で、予想の確度の高低と予想が的中した際の配当金額（オッズ）の大小との組合せにより自ら定めた購入パターン（A～Dの4つの基本パターンと、更に基本パターンAを細分化した9つの詳細パターン、基本パターンBを細分化した3つの詳細パターンがあり、基本パターンDは馬券の購入を諦めるというもの）に従い、当該レースにおける馬券の購入金額、購入する馬券の種類及び割合等を決定する。馬券購入の回数及び頻度は、運による影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標とし、上記の購入パターンを適宜併用することで、年間トータルでの収支がプラスになるように工夫する」。

「(4) 前記前提事実のとおり、中央競馬における馬券の的中による払戻金は、勝馬投票法の種類ごとに、勝馬投票の的中者に対し、重勝式勝馬投票法において加算金がある場合（いわゆるキャリーオーバー）を除いて、その競走についての馬券の売得金の総額よりも少ない金額の払戻対象総額を、当該勝馬に対する各馬券（的中馬券）に按分して交付するものである（この点は、平成17年ないし平成22年当時の競馬法の下においても、同様である。）。したがって、勝馬投票法の種類ごとの各馬若しくは枠番号又はこれらの組合せのそれぞれの得票率（人気）が当該馬等が勝馬になる確率に等しいと仮定すると、各馬券の購入代金に対する払戻金の期待値の比率（以下「期待回収率」という。）は、その競走についての馬券の売得金の総額に対する払戻対象総額の比率（以下

「払戻率」という。)と等しくなり、その値は100%より小さい値となる。例えば、あるレースの単勝式勝馬投票法の払戻率が80%であり、同投票法によるある馬の得票率が20%であったとすると、その馬の馬券の購入代金に対する当該馬券が的中した時の払戻金の比率（いわゆるオッズ）は400%（4倍。 $100 \times 0.8 \div 0.2$ ）となるが、当該馬が勝馬となる確率を得票率と同じ20%と仮定すると、当該馬券の期待回収率は80%（ 400×0.2 ）となり払戻率と等しくなる。

しかしながら、実際のレースにおいては、ある馬等の得票率とその馬等が勝馬になる真の確率とが乖離するために、期待回収率が100%を超える馬券が存在し得るものと解される。例えば、上記の例で、当該馬が勝馬となる真の確率が30%であったとすると、当該馬券のオッズは400%（4倍）のままであるが、期待回収率は120%（ 400×0.3 ）となり100%を超えることになる。そして、仮に、十分に多数のレースにおいて、期待回収率が100%を超える馬券を選別することができ、これを購入し続けることができれば、現実の回収率も100%を超える値に収束し、恒常的に利益を得ることができるようになる可能性が高まるものと解される。

これに対し、全く無作為に又は期待回収率が100%を超える馬券を十分に選別できないままに馬券を購入し続けたとしても、現実の回収率が収束する値は100%に満たない払戻率に近い値にとどまり、恒常的に利益を得ることはできないものと解される」。

「(5) これを本件についてみると、前記(2)のとおり、控訴人は、平成17年から平成22年までの6年間にわたり、多数の中央競馬のレースにおいて、各レースごとに単一又は複数の種類の馬券を購入し続けていたにもかかわらず、上記各年における回収率がいずれも100%を超え、多額の利益を恒常的に得ていたことが認められるのであり、この事実は、控訴人において、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る何らかのノウハウを有していたことを推認させるものである。そして、このような観点からすれば、控訴人が具体的

な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、具体的な購入馬券を特定することはできないものの、馬券の購入方法に関する前記（３）のとおり控訴人の陳述をにわかに排斥することは困難であり、控訴人は、おおむね前記（３）のとおり方法により、その有するノウハウを駆使し、十分に多数のレースにおいて期待回収率が100%を超える馬券の選別に成功したことにより、上記のとおり多額の利益を恒常的に得ることができたものと認められる。

以上を要するに、控訴人は、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウに基づいて長期間にわたり多数回かつ頻繁に当該選別に係る馬券の網羅的な購入をして100%を超える回収率を実現することにより多額の利益を恒常的に上げていたものであり、このような一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有するということができる。なお、別件最高裁判決（大阪事件最高裁判決；筆者注）に係る別件当事者による馬券の購入状況等は、…（中略）…別件当事者が馬券を自動的に購入するソフトを使用する際に用いた独自の条件設定と計算式も、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウといい得るものであり、控訴人と別件当事者の馬券の購入方法に本質的な違いはないものと認められる。

したがって、本件競馬所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』として、一時所得ではなく雑所得に該当するというべきである』。

② 本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲について

「雑所得については、所得税法37条1項の必要経費に当たる費用は、同法35条2項2号により、雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から控除される。本件においては、控訴人の馬券の購入の実態は、前記のとおり的大量かつ網羅的な購入であって、個々の馬券の購入に分解して観察すべきものではなく、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、的中馬券の購入代金の費用のみならず、外れ馬券を含む

全ての馬券の購入代金の費用が、的中馬券の払戻金という収入に対応するものとして、同法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である（別件最高裁判決参照＝大阪事件最高裁判決のこと；筆者注）。

したがって、雑所得に該当する本件競馬所得に係る所得の金額の計算においては、その総収入金額から外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金を必要経費として控除することができるというべきである」。

「以上によれば、本件競馬所得が一時所得に該当し、その総収入金額から外れ馬券の購入代金を控除することができないとする被控訴人の主張は理由がなく、控訴人の確定申告額を超える総所得金額及び納付すべき税額についての証明がないことに帰するから、本件各更正処分のうち総所得金額及び納付すべき税額が確定申告額を超える部分並びに本件各賦課決定処分は、いずれも違法な処分として取消しを免れない」。

以上のことから、原判決を取消し、控訴人の請求をいずれも認容された。

Ⅲ 札幌事件高裁判決と地裁判決との差違・妥当性

① 判断枠組みについて

札幌事件高裁判決につき、その地裁判決と比較してみるに、いわゆる判断基準の部分、すなわち、「本件競馬所得については、一時所得に該当するか否か、具体的には、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』であり、かつ、『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』という一時所得に該当するための要件を満たすか否かが問題となる」。「営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に該当するところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である（別件最高裁判決参照＝大阪事件最高裁判決のこと；筆者注）」、という判断枠組みは維持している⁽⁸⁾。

② 地裁判決の事案に対する評価

判断枠組みに続いて払戻金の多さについての「事実認定」部分にも両者（札幌事件地裁判決と高裁判決）は差違はない。

しかし、札幌事件地裁判決では以下のように述べ、大阪事件最高裁判決とは「事案が違う」という判示している。

「原告による馬券の購入代金及び払戻金の各金額並びに得ていた利益の状況に加え、原告は、独自のノウハウに基づいて着順を予測して馬券を購入していたと主張し、これに沿う陳述をする。

しかしながら、原告が、数年間にわたって各節に継続して、相当多額の中央競馬の馬券を購入していたことは確かであるが、原告は具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、実際にどの馬券を購入したのか、どのような数、種類の馬券を購入していたのか、競馬場やレースについて機械的、網羅的に馬券を購入していたのか不明であり、原告が陳述するような方法で馬券を購入していたのかについては、客観的な証拠がなく、これを認めることができない⁽⁹⁾。

また、原告の主張によれば、原告は、コンピュータソフトを使用して自動的に馬券を購入していたというわけではなく、原告の陳述によれば、騎手の能力を評価して四半期に1回程度改訂するという騎手評価一覧や中央競馬の競馬場毎に作成したコース別レースシミュレーションは作成していたようであるが、中央競馬の各競馬場で行われるレースをテレビ（録画を含む。）で見たり、競馬新聞、競馬雑誌を購入したりして競走馬に関する情報を集めた上、集めた情報に基づき、中央競馬に登録された競走馬について『2,400m くらいのレースならかなりの能力があり G< 1>級』『芝コースは苦手だが、ダートコースの短距離戦が得意でオープンクラスまで行ける能力がある』『芝の短距離戦に適性が高く重賞を勝てる能力があるが、外側にほかの馬がいると走る気をなくす悪癖がある』などいった内容の絶対評価を行って、レース毎に、〔1〕馬の能力、〔2〕騎手（技術）、〔3〕コース適性、〔4〕枠順（ゲート番号）、〔5〕馬場状

態への適性，〔6〕レース展開，〔7〕補正，〔8〕その日の馬のコンディションという考慮要素に基づいて各競走馬を評価した後，上記のコース別レースシミュレーションによって補正をし，レースの結果を予想して，予想の確度に応じた馬券の購入パターンにより，馬券の種類に応じて購入条件となる倍率を決めた購入基準に基づき，どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたというのであり，規模の点を別にすれば，このような馬券購入態様は，一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と質的に大きな差があるものとは認められない」。

「そして，競馬は公営賭博であり，馬券的の中による払戻金の発生は，本来的に偶然性を排除することができない上，払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になるものとされていることに鑑みても，そもそも競馬における馬券購入は営利を目的とする行為とはなり難い性質のものであるところ，これを踏まえて検討するに，まず，原告が数年間にわたって各節に継続して相当多額の馬券を購入し，結果的に多額の利益を得ていたことは確かであるが，上記のような競馬における馬券購入の性質からすると，それらのみをもって直ちに，本件競馬所得が営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当するものと認めることはできない。また，原告による馬券の購入は，原告の陳述によっても，レースの結果を予想して，予想の確度に応じて馬券の購入金額を決め，どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたというものであって，その馬券購入の態様は，一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と質的に大きな差があるものとは認められず，結局のところ，レース毎に個別の予想を行って馬券を購入していたというものであって，自動的，機械的に馬券を購入していたとまではいえないし，馬券の購入履歴や収支に関する資料が何ら保存されていないため，原告が網羅的に馬券を購入していたのかどうかを含めて原告の馬券購入の態様は客観的には明らかでないことからすると，原告による一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するというべきほどのものとまでは認められない。

そうすると、本件競馬所得は、結局のところ、個別の馬券が的中したことによる偶発的な利益が集積したにすぎないものであって、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当するということはできない。

以上のように判示し、原告による一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有するものとまでは認められず、本件における馬券が的中したことによる払戻金に関して一時所得と判断した⁽¹⁰⁾。

③ 札幌事件高裁判決の事案に対する評価と地裁判決との差違

札幌事件高裁判決では、上記で述べた地裁判決の、以下の部分に対する評価が異なっている。

つまり中央競馬に登録された競走馬について、2,400m くらいのレースならかなりの能力があり G < 1 > 級等々の内容の絶対評価を行って、レース毎に、[1] ～ [8] 等の考慮要素に基づいて各競走馬を評価した後、「上記のコース別レースシミュレーションによって補正をし、レースの結果を予想して、予想の確度に応じた馬券の購入パターンにより、馬券の種類に応じて購入条件となる倍率を決めた購入基準に基づき、どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたというのであり、規模の点を別にすれば、このような馬券購入態様は、一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と質的に大きな差があるものとは認められない」⁽¹¹⁾ と、東京地裁が判示した部分に対し、東京高裁ではその評価を変えている。

つまり、東京地裁があまり評価しなかった「レースの結果を予想して、予想の確度に応じた馬券の購入パターンにより、馬券の種類に応じて購入条件となる倍率を決めた購入基準に基づき、どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたという」部分を東京高裁では変えているのである。

東京高裁では、上記に関する評価を変え、「予想の確度の高低と予想が的中した際の配当金額（オッズ）の大小との組合せにより自ら定めた購入パターンに従い、当該レースにおける馬券の購入金額、購入する馬券の種類及び割合等

を決定する。馬券購入の回数及び頻度は、運による影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標とし、上記の購入パターンを適宜併用することで、年間トータルでの収支がプラスになるように工夫していた」、という評価を行ったこと⁽¹²⁾が重要である⁽¹³⁾。

この評価に基づき、(大阪事件最高裁)「判決の当事者が馬券を自動的に購入するソフトを使用する際に用いた独自の条件設定と計算式も、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウといい得るものであり」、本件当事者との馬券の購入方法に本質的な違いがないと札幌事件高裁判決では認定している。いわゆるノウハウ重視の考え方である。この点早くから指摘しているものとして、大阪事件高裁判決に対する評釈ではあるが、大阪事件高裁判決が、「独自にデータの修正を盛り込み改良した競馬予想ソフトに、ノウハウとして『知的資産』を認定し、そこに物的所得源泉性を認めた場合、筆者は脱帽せざるを得ないと考えていた。周知のとおりノウハウとは、一般に、製品の製造方法や技術実施に関する知識などを、契約に基づいて独占的・排他的に行使できる権利をいい、今日では、知的財産権の一つであると考えられている。ただし、特許権のような法律に基づく権利ではなく、会計上は、M & Aなどにより認識可能なものについてのみ貸借対照表に計上することができ、自己創設のノウハウは、知的資産であっても、オフ・バランスの資産として取り扱われる。しかし、その資産としてのサービス・ポテンシャルに着目して、資産としての物的所得源泉性に課税の根拠を見いだされた場合、所得源泉としての収入源泉を観念せざるを得なかった」⁽¹⁴⁾、という発想に近いものとも考えることもできる。

但し、上記の札幌事件における東京高裁の判断は「推定」に近いものである。その「推定」が成り立っているのは、あくまでも「100%を超える回収率を現に多年に渡って実現している」という点にあると考えられ、それは「結果論＝つまり大量かつ多数のレースを行っていたら、年間の馬券の回収率が本来超えるはずのない100%を超えている＝独自のノウハウを持っている」という評価

は免れないであろう。その一端は札幌事件高裁判決の以下の判示部分に現れている。

「当該馬が勝馬となる真の確率が30%であったとすると、当該馬券のオッズは400%（4倍）のままであるが、期待回収率は120%（ 400×0.3 ）となり100%を超えることになる。そして、仮に、十分に多数のレースにおいて、期待回収率が100%を超える馬券を選別することができ、これを購入し続けることができれば、現実の回収率も100%を超える値に収束し、恒常的に利益を得ることができるようになる可能性が高まるものと解される。これに対し、全く無作為に又は期待回収率が100%を超える馬券を十分に選別できないままに馬券を購入し続けたとしても、現実の回収率が収束する値は100%に満たない払戻率に近い値にとどまり、恒常的に利益を得ることはできないものと解される」。「控訴人は、平成17年から平成22年までの6年間にわたり、多数の中央競馬のレースにおいて、各レースごとに単一又は複数の種類の馬券を購入し続けていたにもかかわらず、上記各年における回収率がいずれも100%を超え、多額の利益を恒常的に得ていたことが認められるのであり、この事実は、控訴人において、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る何らかのノウハウを有していたことを推認させるものである」。

100%を超えるのが理論的には難しい。それを6年間にわたって超えている⁽¹⁵⁾
＝ノウハウがあるという論理である⁽¹⁶⁾。

この論理を貫くと、いわゆる（JRAで言うところの）「WIN 5（重勝式勝馬投票券）」という馬券以外、レースを毎週買い続けていて、「年間収支（「馬券の払戻金」－「馬券の購入代金」）がプラス」になっている場合、「独自のノウハウ」があるということになる⁽¹⁷⁾。A-PATでの馬券の購入者にとって、少なくとも「WIN 5」以外の馬券でプラスになっていた場合、何年も「プラス」になっていれば、「雑所得」として認定されることになる。この判示は、大阪事件最高裁判決が示した「大量的・網羅的購入」の立証レベルを下げたと評することも可能であろう⁽¹⁸⁾。

④ 札幌事件高裁判決の妥当性について

しかしながら上記の高裁判決の論理では、大阪事件最高裁判決の判示にある「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ」という「網羅的」⁽¹⁹⁾ 購入の前についている「個々の馬券の的中に着目しない」という「修飾語」の存在はどうするのかという問題が解決されていない。ここが「機械的・網羅的購入」か「大量的・網羅的購入」かという札幌事件地裁判決の判断と大阪事件最高裁判決の判断とを異なるものにしたところであると考え、どのように判決が分かれたかを考察する上で軽視できないものと考え。このことについても札幌事件高裁判決の以下の部分が、結論の差違の出る原因として大きく左右していると考え。それは「(原告の購入パターンを紹介した上で)、馬券購入の回数及び頻度は、運による影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標とし、年間トータルでの収支がプラスになるように工夫する」という認定にある。「個々の馬券の的中」に着目しない馬券の購入は本来あり得ないが、流し買い、多点数買いが主流の馬券購入の現状において、例えば、軸1頭を決めて馬単マルチ買いとかすると、その時点で大量の外れ馬券が出る(18頭立てのレースで馬単マルチ馬券を買うと、仮にその軸が来たとしても同着がないとするならば、33点の外れ馬券が出る)ので、その大量の外れ馬券については、1点の当たり馬券を得るための「個々の馬券の的中に着目しない網羅的購入」となるであろう(勿論、長期間にわたって多数回行われることが前提であるが)⁽²⁰⁾。よって元々「個々の馬券の的中に着目せず」年間トータルでのプラスを目指すのがインターネットで大量に買う馬券購入のあり方である⁽²¹⁾ので、「機械的」ではなく、規模の議論で言うところの「大量」購入が大きな要素であると考え。つまり多数のレースで個々の馬券の的中に着目せず、多点数の馬券を買っているという意味での、大量かつ網羅的購入であるという事実を認定できれば、「個々の馬券の的中に着目せず」機械が「自動的」に買っているのか、個々人が予想をして「手動式」で買っているのかは、

大きな差はないと考える。よって「人の手」が入っているから、一般の競馬愛好家と違っているところはないとした札幌事件地裁判決は、大阪事件最高裁判決を読み違えていると評することができよう⁽²²⁾。

本事案について、最終的な評価が分かれるのは、大阪事件最高裁判決が「『被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえる』と評する」という部分に対する、札幌事件の事案の評価にあると考える。札幌事件では、「回収率が100%を何年も超えている＝独自のノウハウがある」、「インターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入をしていた」、「多額の利益を恒常的にあげていた」としていた判断自体は問題がないので、「個々の馬券的中に着目しない」かどうかの評価次第だと思われる。しかしこの「個々の馬券的中に着目せず」馬券を買うという要素は、営利目的で普通は馬券を購入すると思われ、「外れて構わない」と思って買う人は世の中にはいないと思われるので、そもそも重視すること自体が間違っていると考える。札幌事件地裁判決がこの部分を重視したのは、「伝統的な競馬観」的発想から出てきているのだと考えられる。それはつまり、「競馬は公営賭博であり、馬券的中による払戻金の発生は、本来的に偶然性を排除することができない上、払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になるものとされていることに鑑みても、そもそも競馬における馬券購入は営利を目的とする行為とはなり難い性質のものであるところ、これを踏まえて検討するに」という札幌事件地裁判決の判断から推測できる⁽²³⁾。しかし大阪事件最高裁判決に忠実であろうとするならば、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえる」のかの評価が一番大切であり、「当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない」という大阪事

件最高裁判決が明確に認めているところから、競馬に対する偏見を除外して、主観的な動機を排して、「一連の馬券の購入が一体の経済的活動の実態を有する」か否かを認定する必要があると考えられる⁽²⁴⁾。大阪事件最高裁判決の示した「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」の「『営利を目的とする（行為）』は、行為者が主観的に利益を上げる目的を有していただけであれば通常は容易に認定されて一時所得と雑所得とを区分する要件としては機能しないため、主観的な動機を有するだけでは足りない」と解すべきであろう。他方で、営利を目的とする行為について客観的にみて利益が上がる行為にまで限定すると、利益が上がると確実にいえる場合は相当に限られるから、過度の限定となる。したがって、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であれば、営利を目的とする行為として肯定されるように思われる⁽²⁵⁾。「このように考えると、いわゆる常連の馬券購入については、利益発生の規模、期間その他の状況等を考慮して客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であると認められる場合は相当に限られるように思われ、必ずしも雑所得に当たるとは限らないことになる。…（中略）…客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であると認めるに当たり、被告人による条件設定や掛金算出のための計算式作成等を最も重視すべきとの考え方もあり得ると思われるが、これらの被告人の購入方法の諸工夫と高い回収率との間の因果関係は必ずしも明らかではなく、本件では、これらの事情を重視せずとも、3年以上の期間にわたって恒常的に非常に大きな利益を上げ続けていたという規模、期間などの利益発生の状況に着目すれば、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であったと認められるように思われる⁽²⁶⁾」という考え方が重要になるのであろう。

よって札幌事件に関しては、「各レース及び各馬券の購入（IPAT方式によりPAT口座を利用した購入）の過去の実績から、様々な要素を組み合わせる継続的に観察をして一定の規則性を予測して馬券を購入しているのであるが、

かかる行為は、通常の競馬の予想をはるかに超えるレベルでなされており、科学的な分析と経験により得られた知見に基づく判断による、システムチックな規則的投資行為を行っていた。そこには客観的にみて、ノウハウに裏付けられた投資行為としての資料収集、資料分析、コンピュータ解析、膨大な量の馬券購入といった営利を目的とした継続的行為が存在するように思われるのである⁽²⁷⁾。つまりこのような方法が、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」といえるか否かを、具体的な「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情」から総合考慮して判断していることになるのであり⁽²⁸⁾、大阪事件最高裁判決の枠組みを用いるのなら、札幌事件高裁判決の方がより妥当性を有するものとなると考える。

Ⅳ 学説の状況

当たり馬券に対する課税の際に、その当たり馬券の収入が一時所得か雑所得かで問題とされている。それはその収入から控除できる費用が大きく異なってくるからである。よって、払戻金が一時所得に当たるか、所得税法34条1項にいう「営利を目的とする継続的行為から生じる所得」として雑所得に当たるかが争点となる⁽²⁹⁾。その際に大阪事件最高裁判決が、当該事件の事実関係に鑑み、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」との評価を示した上で、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として雑所得にあたるとした。それはつまり、「本件の馬券の購入に係る事実関係に関し、一体の経済活動の実態を有すると評価できるか否かという事実関係の評価の違いが、検察官と裁判所の結論の違いに現れたものと思われる」⁽³⁰⁾と考えられ、大阪事件最高裁判決は、課税要件についての一般論を示してはいる⁽³¹⁾が、「事実関係に即した事例判断である」と考えると、判断がその時々馬券購入のケースに応じて分かれるのはやむを得ないと考えられる。とりわけ、「一時所得は、一時的、偶発的所得であるという特徴をもつ。したがって、一時所得該当性を判断する際には、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』は一時所得

には当たらず、結果として雑所得に該当することになる。問題は、本来の性質が一時的、偶発的な所得であれば、およそ営利を目的とする継続的行為の存在を認めることはできないのか、それとも、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様等を考慮した結果、そのような存在を認めることが可能なのか」、であり、「本最高裁判決は、後者の立場を明確に示している」⁽³²⁾、とすると、「所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素とする」よりは、具体的な行為や態様に重きを置く考え方を採っていると考えられる⁽³³⁾。よって、「所得区分該当性の判断は現実的で合理的な法解釈を抜きに進めることは、おそらく不可能で、かつ不適切といってよい」⁽³⁴⁾と従来から考えられているので、大阪事件最高裁判決の判断方法を妥当とする考え方が主流である⁽³⁵⁾。

しかし上記の考え方に反対するもの⁽³⁶⁾がある。大阪事件最高裁判決に関し、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有し一時所得ではないと判断しているが、継続的な経済活動と認定していることには異論がないとしても、競馬は所詮ギャンブルであり、過去のデータの評価等からソフトを作成・使用し、インターネットを介して馬券を購入していても、購入した馬券的中という偶発的な僥倖を求めているものであり、本件のようなソフトを利用した機械的、網羅的な馬券の購入行為は馬券的中率（回収率）を高めるために工夫して考案したものである⁽³⁷⁾。これらのことからいって、『営利を目的とする継続的行為』であるというのは、競馬がギャンブルである本質から逸脱している筋違いの判断であり、結果から判断しているという謗りを免れないというべきである。馬券の購入行為が継続的行為であっても、馬券の購入行為は、馬券的中させるギャンブルである本質を払拭できないものであり、『営利を目的とする継続的行為』には当たらず」⁽³⁸⁾と、述べている。このような考え方は、馬券の購入は「継続的な経済活動と認定しない」という最高裁の判決に対する批判のあり様は論理的にあるのかもしれない⁽³⁹⁾が、「継続的な経済活動であることに異論はない」と述べた以上、競馬はギャンブルであるという本質論を展開するのであれば、理論的に「なにゆえにFX取引（外国為替証拠金取引）は儲

ることができるのか」、それと「競馬」との違いは何なのか、を説明していない⁽⁴⁰⁾ 限り、「どのような手段で儲けるのかは、基本、法に反しない限り自由」というわが国の根本的な「経済活動の自由」に対する、「ギャンブルは悪」と決め込む「法学者の驕り」との誇りは免れえないであろう⁽⁴¹⁾。以上のような考え方は、大阪事件最高裁判決が、検察官の上告理由を明示的に否定していることとも矛盾する⁽⁴²⁾ であろう⁽⁴³⁾。

以上で述べてきたように、大阪事件最高裁判決の考え方によると、馬券の購入に関する事実関係についての裁判所での認定によって所得区分のあり様が左右され、さらにその事実関係に関し、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有すると評価できるのか」が結論の違いに現れてくることになる⁽⁴⁴⁾。このような考え方は「理論的」には正しいのかもしれないが、実際の「競馬の賭け方」及び「インターネットで馬券を買う時代」と整合するのは疑問の余地がある。

「競馬払戻金に対する所得課税の在り方を考えるとき、馬券購入方法、その金額の多寡、その金額と払戻金額とのバランスにより、所得類型や収入金額からの控除金額の範囲が変わることは、法的安定性を欠く。競馬愛好家についても、自らの損得によって所得税の申告をしたりしなかったりする行動に出るかもしれない」⁽⁴⁵⁾。よって、馬券に対する課税に際しては、法的安定性と予測可能性を重視する必要がある。それらを踏まえて、拙稿においては、インターネット時代の「馬券の課税のあり様」につき、『一時所得、年間で収支を考える』のが筋であると論じた⁽⁴⁶⁾。いずれにせよ、大阪事件の判決及び札幌事件の判決においても、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」該当性の境界が明確ではない点が問題となる。その明確化に努力する必要があるが、しかし、馬券の払戻金に関する「一時所得」と「雑所得」の所得区分の問題が、結局のところ「外れ馬券の経費性」という問題に行き着くとしたら、本質的な問題は別のところにあると考える。その点を以下の章で馬券購入ならよくありがちな「プラスとマイナスが交互に出る」時の処理方法を検討するとこ

ろで行いたいと考える。

V 馬券購入において年間収支でマイナスが出た場合の事例

東京地裁平成28年3月4日において、いわゆる馬券購入で年間でトータルするとマイナスが出ている（「馬券の払戻金額」―「馬券の購入代金額」が赤字になっている）と主張する場合の判決が出された。以下においては、その（麻布事件）判決に関し、検討を行うことにする。

① 事案の概要

本件は、平成20年分から平成22年分までの所得税の確定申告について、処分行政庁が、原告の競馬の馬券が的中することによって得た払戻金は一時所得に該当するとして、所得税に係る各更正（以下「本件各更正処分」という）及び各過少申告加算税賦課決定（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と合わせて「本件各処分」という）をしたのに対し、原告が、本件払戻金は一時所得に該当せず、また、仮に一時所得に該当するとしても、その総収入金額からは、的中馬券の購入金額だけではなく、外れ馬券の購入金額を含む馬券の購入金額の総額を控除すべきであり、そうするといずれも本件払戻金の金額を馬券の購入金額が上回るから、本件払戻金に係る所得は生じないと主張し、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。この事件では、PAT口座内の「馬券収支（馬券の払戻金額－馬券の購入金額）」が、平成20年（9212万8990円－1億971万7400円＝1758万8410円の損失）、平成21年（5745万900円－8917万9200円＝3172万8300円の損失）、平成22年（3822万7060円－5938万2800円＝2115万5740円の損失）と、馬券の収入が3年間で計7047万2450円の損失があるのにも拘わらず、馬券の払戻金に対し3年間で504万3000円（過少申告加算税は除く）の課税処分が行われたものである。その課税額の計算方法とは、「節」という期間を区切って行うという考え方である。「節」とは、競馬開催の1つの

単位であり、土日開催なら2日間、土日月（祝日）開催なら3日間、旧のPAT方式による銀行口座にロック（出入金は不可。入金はいペジー⁽⁴⁷⁾以外不可）がかけられる期間である。本件で採用された方法とは、その「節」を単位に課税を行うというものである。つまり、「節」の間で馬券収支においてプラスが出ていたものに対しては、その「節」で一時所得として課税を行うための「馬券収支」を計算し、「節」あたりの馬券収支がマイナスになっていた場合、その「節」は課税しないという計算で、例えば平成20年分だと、「馬券収支（馬券の払戻金額－馬券の購入金額）」を（9212万8990円－7181万600円）から、一時所得の特別控除である50万円を差し引いて、一時所得の金額として1981万8390円と認定したものである（平成21年、22年分も同様の方法である）。本件の原告は、事業所得と給与所得と本判決で馬券収入に関して認定された一時所得があるとされ、事業所得が大幅にマイナスになっており、給与所得の源泉徴収税額からの還付される金額が問題となっている⁽⁴⁸⁾。つまり当たり馬券からの収入が一時所得と認定されてしまうと、還付金の金額が減ることになる（その分過少申告加算税が課せられることになる）ことが争点となっている。

② 判示

1. 本件払戻金の所得区分について

(1) 本件払戻金が事業所得に該当するか否かについて

「ア 所得税法27条1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう旨規定し、これを受けて、同法施行令63条は、同法27条1項に規定する政令で定める事業は、対価を得て継続的に行う事業をいう旨規定している（同法施行令63条12号参照）。このような規定からすれば、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいうと解するのが相当であり、こ

のことからすれば、ある所得が事業所得に当たるか否かは、営利性及び有償性の有無、反復継続性の有無、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位等を総合的に考慮し、所得税法等の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきである」。

「イ 本件払戻金を構成する収入は、公営賭博である競馬における的中馬券の払戻金であるところ、一般に、払戻金の発生及びその額の多寡は、偶然の要素に多分に左右され、本来的に偶発的なものであって、馬券購入行為によって継続的、かつ確実に利益を上げることが困難であるというべきであるし、本件払戻金が、原告がJRAに対して労務の提供をした対価として交付されたものでないことも明らかである。これらに加えて、原告の本件各係争年分における払戻金と外れ馬券を含む馬券購入総額とによる損益をみても、年単位での収支はいずれも赤字であることや、原告は、平成20年分において5482万705円、平成21年分において4957万1935円、平成22年分において4302万6000円の給与所得を得ており、生活資金の大部分はその収入で賄っていたと考えられることにも照らすと、社会通念上、本件における原告の馬券購入行為を事業、すなわち『対価を得て継続的に行う事業』であるということはできず、したがって、本件払戻金が事業所得に該当するということとはできない」。

(2) 本件払戻金が一時所得に該当するか否かについて

「ア 本件払戻金は、上記(1)のとおり、事業所得に該当するものではない。また、本件払戻金が利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職取得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であることは、当事者に争いがなく、これと異なつて解すべき事情も見当たらない。

そして、所得税法34条1項は、『一時所得につき、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。』と規

定し、同法35条1項は、雑所得につき『利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。』と規定していることからすれば、所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されることになる。そうすると、本件払戻金の所得区分を判断するに当たっては、本件払戻金が一時所得に該当するか否か、すなわち『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』であり、かつ、『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』という一時所得に該当するための要件を満たすか否かを検討すべきこととなる」。

「イ『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』について

(ア) ある所得が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』であるか否かは、当該所得や行為の性質を踏まえ、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である（別件大阪事件最高裁判決参照；筆者注）。

ところで、競馬における競争の結果は、出走馬の能力のほか不確定かつ不確実な要素に基づくものであり、その払戻金の額は、馬券の販売金額の約75%を的中した馬券にあん分したものとされるのであるから、馬券が的中するか否か、及びその的中した場合に得られる払戻金の額の多寡については、偶然の要素が強く働き、馬券購入行為から生ずる所得は、本来的に偶発的、単発的であるということができ、また、継続的、かつ確実に利益を上げることが困難なものといえる。そして、このことは馬券の購入を大量かつ連続して行ったとしても異なることはないから、馬券購入行為を大量かつ連続して行っていたとしても、それだけで、的中馬券に対する払戻金が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に該当することはないと解される。

もっとも、上記のとおり、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間そ

の他の状況等の事情を総合考慮して判断すべきものであることからすれば、自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえる場合などには、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たることになるものと解される。

(イ) そこで、原告の馬券購入行為について検討するに、前提事実、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次のとおりの事実が認められる。

a 原告は、本件各係争年分において、本件 PAT 口座を利用して馬券を購入し、ページーも利用していたところ、本件各係争年分における原告の PAT 方式による馬券の購入金額は、年単位でみると、平成 20 年分が総額 1 億 971 万 7400 円、平成 21 年分が総額 8971 万 9200 円、平成 22 年分が総額 5938 万 2800 円であり、これらの総額は 2 億 5827 万 9400 円である。

b 本件各係争年分における原告の PAT 方式による馬券購入に係る払戻金の額は、年単位でみると、平成 20 年分が総額 9212 万 8980 円、平成 21 年分が総額 5745 万 900 円、平成 22 年分が総額 3822 万 7060 円であり、これらの総額は 1 億 8780 万 6950 円である。

c そして、原告は、PAT 方式による馬券購入により、平成 20 年分として総額 1758 万 8410 円、平成 21 年分として総額 3172 万 8300 円、平成 22 年分として総額 2115 万 5740 円、これらの総額として 7047 万 2450 円の損失を被った。

(ウ) 原告は、以上に加え、原告の馬券の購入回数、購入目的及び購入馬券の選定方法等を主張し、これに沿う陳述をするほか、開催日ごとの収支を記録していたとしてその記録を提出している。

しかしながら、本件収支記録を見ても、開催日ごとの馬券購入金額及び払戻金の額並びにそれらの数値から導かれる収支の結果等が明らかになるだけであり、また、原告の平成 22 年における PAT 方式による投票成績照会の結果（「開

催別成績一覧」)から読み取れるデータも限られており、これらの客観的な記録に加え、上記(イ) a ないし c のとおりのPAT方式による馬券の購入金額や払戻金の額を考慮に入れても、原告が実際にどのような選定方法に基づき、どの種類の馬券をどの程度の数量で購入していたかを読み取ることはできず、他にこれらが明らかになるような客観的な証拠は見当たらない。

この点に関し、原告の主張やそれに沿う陳述を前提にすると、原告は、競争(原文のママ)成績分析及び血統分析による各馬の実力と適性を把握し、馬主であることをいかした豊富な情報等を駆使し、配当比率に妙味がある馬を選定し、その馬を中心に相当点数の馬券を購入したことになるところ、馬主であることをいかした豊富な情報等を駆使したという点は、その具体的な内容や馬券の中に対する寄与度は明らかでないのであって、その他の点を見ても、上記のような原告の馬券購入の方法は、一般の競馬愛好家による選定方法による馬券購入の範ちゅうに入るものというほかはない。

そして、原告は、上記(イ) a ないし c のとおりのPAT方式による馬券購入のほかに、馬券売場で馬券を購入していたと主張するところ、その主張を前提にしても、その収支は、年単位でいずれも多額の損失が生じているのであって、また、その主張のとおり、少なくとも3年間のほぼ全ての土日において馬券を購入し、払戻しを受け、購入金額や払戻金額はいずれも合計で1億円を超える年もあるなど多額であり、年単位で購入回数が1500回から2000回、払戻金獲得回数が100回から200回であったとして、それを考慮に入れたとしても、一般的な馬券購入行為が連続して多数回行われたというものにすぎないのであって、原告の馬券購入行為が一般的な馬券購入行為と質的に異なるものであるということとはできない。

そうすると、原告の馬券購入行為については、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮しても、上記のような一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するものということとはできず、したがって、本件払戻金は、営利を目的とする継続的行為から生じ

た所得に該当するということはできない。

(エ) 原告の先物取引等との比較による主張について

原告は、先物取引やFX取引における差金決済による取引を行った場合には、その所得が雑所得（又は事業所得）に当たるとされているところ、競馬の払戻金による所得の取扱いとの差異を正当化することはできないなどとして、本件払戻金が一時所得に該当しない旨主張する。

しかしながら、先物取引等は、現在の価格を基準にした将来の価格の騰落差額について予想し合うもので、その予想の当て合い自体が売買の形態をとって行われるものであり、その本質は、それ自体によって収入を発生させ得る性質を有する売買行為ということができるのであって、公営賭博である競馬とは、その本質を異にする。

したがって、先物取引等による所得が雑所得（又は事業所得）として扱われていることを理由に本件払戻金をも同様に扱われなければならないとする原告の主張は、採用することができない。

(オ) 以上によれば、本件払戻金は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』に該当するものと認められる」。

「ウ『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』について

(ア) 一時所得の要件として、『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』である必要があるとされているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、類型的にその担税力が対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからである。

(イ) 本件払戻金について検討するに、前記(1)イのとおり、原告は、本件払戻金を構成する収入である払戻金の交付者であるJRAに対し何ら役務を提供していないことに加え、競馬の払戻金は、購入した馬券が的中することによって生ずるものであり、仮に原告が購入する馬券の選択に当たって何らかのノウ

ハウを活用したとしても、それによって必ず払戻金を得られるわけではない。

したがって、本件払戻金は『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』に該当すると認めるのが相当である。

(3) 以上のとおりであるから、本件払戻金は、一時所得に該当するものと認めることができる」。

2. 本件払戻金に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲について

「(1) 一時所得である本件払戻金に係る総収入金額から控除することができる馬券の購入代金の範囲について

ア 前記1. のとおり、本件払戻金は一時所得に該当するところ、所得税法34条2項は、一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定している。これは、一時所得の金額の計算上、一時所得に係る収入、支出について、収入を生じた行為又は原因ごとに個別対応的に計算し、その反面、収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれることを定めたものと解される。

イ これを本件払戻金について検討するに、本件払戻金を構成する収入は的中馬券による払戻金であるところ、前記1. (2) イ (ウ) で説示したとおり、原告による一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有するものということとはできないことからすれば、的中馬券による払戻金に関して『その収入を生じた行為をするため直接要した金額』又は『その収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額』は、結局のところ、当該払戻金に個別的に対応する馬券の購入代金、すなわち的中馬券の購入代金というほかはないことになるから、一時所得である本件払戻金に係る総収入金額から控除されるのは的中馬券の購入代金に限られるというべきである。一方、当該払戻金に個別的に対応しない馬券の

購入代金，すなわち外れ馬券の購入代金は，上記に述べたところによれば，何ら収入を発生させていないものといわざるを得ないから，一時所得である本件払戻金に係る総収入金額からは控除されないというべきである」。(「(2) 原告の担税力に基づく主張について」は割愛)。

「(3) 原告の合法性の原則に反する旨の主張について

ア 原告は，本件各処分が，具体的な的中馬券に係る購入金額は不明であったとし，節ごとにおける払戻金等の総額からその節において馬券の購入に要した購入金の総額を控除する方法により一時所得の金額を算出した点をもって，いわゆる合法性の原則に反し，所得税法 34 条 2 項に反する違法なものである旨主張する。

イ しかしながら，本件払戻金に関しては，関係証拠からは，的中馬券の購入代金が不明であるところ，各節における払戻金の総額から，その節において馬券の購入に要した購入代金の総額（ただし，その節において，馬券の購入代金の総額が払戻金の総額を超える場合には，払戻金の総額を限度とする。）を控除して計算するという計算方法は，相応の合理性を有するものであり，かつ，原告に対して本来の一時所得の金額を超えた金額を課税するものではないことからすれば，正当なものとして是認することができる。そして，租税法律主義の手続的側面として，課税要件が充足されている限り，法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとされる（いわゆる合法性の原則）根拠は，租税の公平性に求められるところ，本件各処分は，上記のとおり相応の合理性を有する計算方法に基づいて課税標準を決定しているものであり，的中馬券に係る購入金額が不明であるとして課税を放棄することは，かえって租税の公平性の観点から相当ではなく，本件各処分が合法性の原則に反するものといえないことは明らかである」。

以上のことから原告の主張は棄却された（本件各処分の合憲性の論点は割愛）。

③ 評価

上記の麻布事件に関する評価については、二つの側面から述べることができる。一つは、当たり馬券からの収入に関する所得区分の問題であり、もう一つはそれに関する経費処理の問題である。本事件において最大の問題となる後者に関しては、章を改めて述べる（後述のⅥの部分で行う）として、前者に関してのみここでは評価を行いたいと考える。

麻布事件地裁判決は、基本的には札幌事件地裁判決と同様の法的構成だと考えられる。まず最初に、ビジネスとして行っている訳ではないという理由で、事業所得該当性については否定した上で、大阪事件最高裁判決を元に、当該事案の馬券の購入態様を検討する流れになっている。しかしながら、札幌事件地裁判決以上に、競馬に対する厳しい目を向けている。「競馬における競争の結果は、出走馬の能力のほか不確定かつ不確実な要素に基づくものであり、その払戻金の額は、馬券の販売金額の約75%を的中した馬券にあん分したものとされるのであるから、馬券が的中するか否か、及びその的中した場合に得られる払戻金の額の多寡については、偶然の要素が強く働き、馬券購入行為から生ずる所得は、本来的に偶発的、単発的であるということができ、また、継続的、かつ確実に利益を上げることが困難なものといえる。そして、このことは馬券の購入を大量かつ連続して行ったとしても異なることはないから、馬券購入行為を大量かつ連続して行っていたとしても、それだけで、的中馬券に対する払戻金が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に該当することはないと解される。

もっとも、上記のとおり、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断すべきものであることからすれば、自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常

的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえる場合などには、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たることになるものと解される。

上記のように、「大量的・継続的」購入だけでは雑所得にはならない旨を強調している。それは大阪事件とほぼ似た「億単位」の馬券購入であっても、本事案では大阪事件とは異なるという判断からであろう。そのような認識の下で、麻布事件での購入実態を検討すると、「コンピュータソフトも使っておらず、馬券を購入した際にどのような券を購入したかの記録もなく、PATの購入記録から実際にどのような選定方法に基づき、どの種類の馬券をどの程度の数量で購入していたかを読み取ることはできないので」、「大量に毎開催購入していたとしても」、一般の競馬愛好家の馬券購入と質的に差異がないことで、一時所得とした。

この論理を札幌事件高裁判決の論理にあてはめてみると、回収率が100%を超えていないので、独自のノウハウを持っているとは言えず、やはり一時所得に該当すると思われる。暦年課税という所得税の課税方式からして、少なくとも年単位でみた上で、何年間は収支がプラスにならないと「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評するのは難しいと思われる。よって、いわゆる「馬券訴訟」の流れの中では、麻布事件において、競馬の払戻金の所得区分を一時所得にしたことはやむを得ないと考えられる。結局のところ、大阪事件・札幌事件・麻布事件の判例の分析によると、大量に馬券を買うことを前提にすると、「年間収支のプラスが何年か（2年以上？）継続して出た場合は雑所得」、それ以外は「一時所得」となる。しかしながら馬券の払戻金に関する所得区分の問題が、「事実関係に即した事例判断」だとしても、大阪事件最高裁判決において「行為の具体的な態様も考慮すべき」という考え方からすると、麻布事件のように年間収支がマイナスでも1億円近い馬券を購入・払戻金を得る事例と他の二つの事例との間に、当たり馬券を平成20年では1億円近く、その他の年も5000万円前後得ているということ自体に着目すれば、それ

ほど大きな差違はないと考える（たまたま、馬券購入の結果、儲けを得られなかったとも考えられる）。しかしながら、（何年か継続しているのを前提として）「1年間の馬券収支でプラスが出たら」雑所得に該当し、外れ馬券購入代金は費用として認められ、「1年間の馬券収支でプラスではない」と判断されることによって、麻布事件の場合、当たり馬券の部分だけ一時所得として課税され、外れ馬券の購入代金は必要経費として認められないというのは、馬券購入規模がほぼ同じの場合、1年間のトータルで見た場合赤字の者に課税を行うことになり、酷なことになってしまう。そのような理論、つまり馬券の収支が黒字になっているのならノウハウがあり大量的・継続的に購入しているのなら雑所得に該当するという考え方、には疑問が残ったままである。その点に関しては、後述のⅦで私見を述べることにしたい。尚、麻布事件に関し、原告が主張する事業所得該当性が認定されるとするならば（判決は認定せず）想定される問題である、馬券収支が赤字の場合の他の所得区分との間との損益通算⁽⁴⁹⁾については、認めるべきではないと考えられる旨をここに付記しておく。

Ⅵ 外れ馬券の購入代金の経費性

馬券の外れ馬券の経費処理に関し、麻布事件地裁判決で特徴的な部分は、以下の部分である。「具体的な中馬券に係る購入金額は不明であったので、節ごとにおける払戻金等の総額からその節において馬券の購入に要した購入金の総額を控除する方法により一時所得の金額を算出した」点である。上記の判決では、競馬の払戻金を一時所得にする場合の一時所得の収入金額から控除される費用は、「的中馬券の購入代金に限られる」というものを、証拠書類がないことを理由に広げ、節単位であるが、外れ馬券の購入代金を費用として認めている。この点は札幌事件地裁判決の認定方式と同様である。しかし仮に、「節」毎に計算するとして一つの大きな疑問がある。それは「同一年内に、一時所得を構成する収入稼得行為が複数存在し、それぞれの行為について収入金額から対応支出を控除した損益を計算すると、黒字のものと赤字のものがある場合、

赤字の金額を黒字の金額から控除することはできるであろうか。これは、所得の種類をまたがる損益通算ではなく、一時所得内の内部通算であるから、当然に許容される」。「(札幌事件地裁判決の；筆者注) 課税処分では、開催節ごとに払戻金総額から馬券購入代金総額を控除して各節の損益を計算し、黒字の節のみを合計し、赤字の節の損失はなかったものとして各年分の一時所得の金額を算定している。しかし、赤字の節の損失は、一時所得内の損失であるから、同一年内の黒字の節の利益から当然に控除されるべきものである。本判決は、一時所得内の内部通算の問題を看過しているように思われる」⁽⁵⁰⁾。しかし課税当局及び裁判所は、「節」毎に行うのは、的中馬券の購入代金がわからないことが理由であるからだけであって（記録がない、あるいは記録を取っておかない馬券的中者の方が問題だというスタンス）、本来は「外れ馬券の購入代金は一時所得である競馬所得に係る総収入金額から控除することはできず、競馬所得に係る一時所得の金額の計算は、その総収入金額からの中馬券の購入代金のみを控除して行うべきである」ので、納税者に対して本来の一時所得の金額を超えた金額を課税するものではないこと、つまり本来控除できない外れ馬券の購入代金も含ませているから納税者にとって有利な取扱いとなる⁽⁵¹⁾ことから、それを根拠にして、同一所得内の内部通算を無視することにしたのだと、筆者は推測する。しかしいずれにせよ、「節」単位で行ったのが課税庁側の都合だとしても、同一所得内の通算を認めない理由とはならないと考えられる。一種の期間対応の必要経費の処理を行っていることには変わりがないのであるから、年間という区切りできちんとプラス・マイナスの処理をすべきであると考え。一時所得に所得区分がなされても、本来年間でプラスが生じていないものに対して課税を行うのは矛盾していると考え。馬券の大量購入を反復継続して払戻金を得ているということは、「馬券の購入は楽しみ賃」という性質を超えており、大量の外れ馬券を含む馬券の購入がなければ、所得計算の基礎となる払戻金を得られていないという事実認定がなされたならば、外れ馬券の購入代金は、「利益を得るために行われている一種の資産運用」であり、

「直接に要した費用」とするか（大阪事件高裁判決）、期間対応的に「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」とするか（大阪事件地裁判決）、「外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金という費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応する必要経費として控除できる」とするか（大阪事件最高裁判決）⁽⁵²⁾、いずれにせよ⁽⁵³⁾馬券の払戻金に課税するということに基因する処理であるので、馬券購入そのものに関わる所得のプラス・マイナスは配慮すべきである⁽⁵⁴⁾。そもそも論として、大阪事件高裁判決の論、すなわち「馬券の大量購入を反復継続して払戻金を得るというものであり、外れ馬券を含む馬券の購入がなければ所得計算の基礎となる払戻金を被告人が得ることもなかったというべきであることに照らすと」、全馬券の購入費用が、所得計算の基礎となった払戻金を得るために「直接に要した費用」（所得税法37条1項）に当たり、大阪事件地裁判決が採った「外れ馬券の購入費用等は、特定の当たり馬券と対応関係がないことを理由に、同法37条1項の『直接に要した費用』ではなく『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』に該当するとしたが」、馬券購入行為を一連の行為ととらえて全体的に見た場合、特定の当たり馬券と対応関係があるかどうかを論じる必要はないというべきである」と論じている、ことからすると、「競馬払戻金に係る所得を一時所得とした場合でも、外れ馬券購入も直接費とすれば一時所得の収入金額からの控除が可能」⁽⁵⁵⁾となるはずである。そこで年間の同一所得内の内部通算の問題として馬券収支のプラス・マイナスを処理することが求められてくるはずである。

Ⅶ むすびにかえて ― 混乱を収めるために必要な発想

札幌事件に関し、国側は上告した。最高裁で新たな判断が行われると考えられる。大阪事件最高裁判決において「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有すると評価できるか否か」が、一時所得か雑所得かの判断の基準となるので、個々の事実関係についての類似の紛争が生じることが容易に想定される。しかし、そもそも論として、「雑所得にする理由は外れ馬券の経費処理の

問題」だと考えるなら、一時所得にしてもⅥで述べたとおり、インターネットを介して馬券を購入する時代では、「節」毎に出るプラス収支とマイナス収支をどのように処理するのか、という問題に行き当たるのである。「勝ち－負け」の関係性を結びつけない状態で（JRAにおいて、3場開催だと午前中のうちは5分に1レース、午後からでも10分に1レース、レース結果の確定・払戻金が生じたかどうかの確認すらできない間に次のレースが始まる）、「外れ馬券の購入代金は、何ら収入を発生させていないから、一時所得である競馬所得に係る総収入金額から控除されない」⁽⁵⁶⁾と「お題目」を述べても、札幌事件地裁判決や麻布事件地裁判決でも見られたように、結局「節」単位で収支を取るしかない現実を突きつけられるだけである。「客観的な純所得を求めるため、営利を目的としない継続的行為に基因する純資産の増加が考慮される限りで、これに対応する純資産の減少も考慮されることとなる結果、その考慮のされ方しだいで、課税が過大または過少となるおそれがあることである。これは、もともと所得の獲得に向けられていない領域における所得を、あたかも所得の獲得に向けられた領域における所得として扱うことに伴う、悩みである」⁽⁵⁷⁾。よって、両落ち＝「営利を目的としない継続的行為から生じたプラスの所得は、これに基因する純資産の減少を考慮しないので、プラス部分は課税をしない」という判断をしないとすれば、「少なくともプラスとして人が認識できる部分」の課税にとどめるのが筋⁽⁵⁸⁾である。実際に課税に際して個別対応が難しいので、「節」単位で行っている現実を踏まえると、IPTA口座内では、<<競馬の当たり馬券から得られる収入は、一時所得、外れ馬券は経費に計上、1年の単位で収支を考える、特別控除50万円を超えて馬券収支にプラスが出ている部分には課税を行う>>旨を筆者は主張しており⁽⁵⁹⁾、麻布事件のようなケースを考えると、このような考え方を採らないと課税の公平性に欠けると考えられる。

現行IPAT方式と呼ばれるのは、ロック口座を用いる「A-PAT」方式（旧式）と「即PAT」と呼ばれるJRAの指定する銀行口座さえあれば、即開設できる

ものがあり、後者が主流である。後者であれば、JRA指定日に購入可能な地方競馬の馬券、2016年オーストラリアのメルボルンカップのような、海外の「ビックレース」⁽⁶⁰⁾も購入可能となっている⁽⁶¹⁾。そのような馬券購入の時代において、どのように課税を行うのかは、発想を変える必要があると思われる。

「所得税法は、純資産の減少要素のそれぞれについて、必要経費および資産損失という概念により、所得の獲得に向けられた部分を、所得の獲得に向けられていない部分から、括り出すことをしている。つまり、所得税法は、少なくとも純資産の減少要素について、その基因となる個人の活動のうち、所得の獲得に向けられた領域と、所得の獲得に向けられていない領域を、明確に区別していることとなる」⁽⁶²⁾という理論上、外れ馬券の経費性について「口座内で収支を考える」という私見が採る発想からすれば、例えば「競馬新聞購入代金」とか「インターネット使用料金」等を、馬券からの収入の所得区分を雑所得とした場合、必要経費として認めるか否か、最高裁が沈黙していることとも符合するであろう。「口座内で資金を回転した結果得られた所得」に関して、「1レースごとの当たり馬券と外れ馬券とに分割した」としても、「継続している」ことを否定しない限り無意味なものとなる。「口座内で資金を大量かつ継続的に回転させている」ことでプラスの収支が得られている場合は、少なくともそのプラス収支を得られるために外れ馬券の支出は業務に関連するものであるといえよう。

いわゆる「馬券訴訟」において、判決の「ゆらぎ（一時所得に該当するか、雑所得に該当するか不安定）」が生じている現状がある。その際に、立証技術の巧拙により判断が分かれるのは適切ではなく、馬券購入方法、馬券購入金額、年間の馬券の収支が黒字か赤字か、によって所得区分や外れ馬券購入代金の経費控除の範囲が変わる現状は法的安定性に欠けた状態にある。そのことを解決するためには、競馬の馬券から得られた収入は、「一時所得」に区分して、年間の馬券収支を基に処理を行うべきである（たまたま100円で馬券を買って100万円の払戻金を得た場合もあるからである）⁽⁶³⁾。これこそがまさにイン

ターネットを介する馬券購入⁽⁶⁴⁾において公平に課税することになる⁽⁶⁵⁾。いずれにせよ、競馬の払戻金に対して課税を行うとするならば、公平なものであるのを前提として、明確かつ簡易な課税手法にしなければならないと考える。本稿で示した方向性で「馬券訴訟」に関する紛争が落ち着くのを切に願いたい。

注

- (1) 最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決（刑集69巻2号434頁，判例タイムズ1416号73頁）。尚，1審は，大阪地裁平成25年5月23日判決（刑集69巻2号470頁，判例タイムズ1410号377頁）。控訴審は，大阪高裁平成26年5月9日判決（刑集69巻2号491頁，判例タイムズ1411号245頁）。
- (2) 平成27年5月に国税庁から、「競馬の馬券の払戻金に係る課税の取扱い等について」という文書が出され，所得税基本通達34-1に「注」書きが挿入されることになった。
- (3) その点の詳細は，小関健三「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」税法学574号（2015年）237頁注（15）を参照のこと。また高橋祐介「競馬の当たり馬券の払戻金が雑所得であり，外れ馬券の購入代金も必要経費に該当するとされた事例」法学教室421号（2015年）49頁には，大阪事件最高裁判決を受けてなされた所得税基本通達の改正につき，「客観的に明らかである場合」（この文言は，大阪事件地裁判決・高裁判決で示された馬券購入・払戻履歴の記録という客観性のことを指すと思われる）という文言を挿入し，「本最高裁判決の影響を最小化しようとしている」と評されている。
- (4) 中尾 巧「馬券の払戻金の所得区分と外れ馬券購入代金の必要経費該当性」Business Law Journal 9巻3号（2016年）85頁では，大阪事件最高裁判決以外の場合の「競馬の馬券の払戻金に係る所得は，一時所得に該当することに留意する」と通達改正の際に付記したことに対し，「これでは従来の通達は何ら変更されていないのに等しく」，「この通達改正は弥繕策（原文のママ）の感が拭えない」と評されている。
- (5) 東京地裁平成27年5月14日判決（訟務月報62巻4号628頁）。本件に関しては，拙稿「勝馬投票券と所得課税」富大経済論集61巻3号（2016年）59頁以下参照のこと。
- (6) 東京高裁平成28年4月21日判決（LEX/DB文獻番号25542863）。本件に関する評釈としては，今本啓介「コンピュータソフトによらず得た競馬所得の所得区分と外れ馬券の経費性」（TKCローライブラリー 新・判例解説 Watch，文獻番号z18817009-00-131351381，2016年；法学セミナー増刊 速報判例解説 vol.19 新・判例解説 Watch（2016年）249頁以下にも所収）1頁，長島 弘「競馬の払戻金に係る東京高裁平成28年4月21日判決」税務事例48巻6号（2016年）25頁，品川芳宣「競馬の馬券の的中による払戻金に係る所得区分と控除（必要経費）金額」TKC税研情報25巻4号（2016年）147頁，同「競馬の払戻金に係る所得区分と控除金額の範囲」税研189号（2016年）84頁，西山由美「競馬払戻金に対する所得課税～東京高裁平成28年4月21日判決～」（Westlaw Japan, WLJ判例コラム85号，文獻番号

- 2016WLJCC023, 2016年) 1頁。林 仲宣・高木良昌「馬券払戻金の所得区分」税務弘報64巻10号(2016年)158頁。安井栄二「競馬の払戻金に係る所得の所得区分」税務QA176号(2016年)72頁。
- (7) 東京地裁平成28年3月4日判決(LEX/DB文献番号25533815)。
- (8) 小関・前掲注(3)231頁では、札幌事件地裁判決は、大阪事件最高裁判決とは違い、「単に、事情が異なったり、資料がなかったりしたからというよりは、そもそもの判断構造に違いがあった」旨の指摘がなされている。
- (9) 尚、購入履歴等の保存がないために大阪事件最高裁判決の射程外とする札幌事件地裁判決に対し、長島・前掲注(6)29頁では、「これでは立証責任が納税者に存することになるが、立証責任は処分をなした国側に存するはずである。ましてや本件は事業者でもない個人であり、証拠の保全がないことを理由に立証責任を尽くしていないとするのは、証拠との距離の問題を考慮しても、問題があると思われる」という指摘がある。
- (10) 「一体の経済活動の実態がなければ、営利を目的とした継続的行為には当たらない」という大阪事件最高裁判決の論理の裏から判断しようとした札幌事件の地裁が行った判断方法につき、「一体の経済活動の実態がない、という認定と、『営利を目的とした継続的行為』に当たらないという判断の間のつながりが十分に論証されていない」旨を指摘するものとして、漆 さき「馬券の払戻金に係る所得区分とその費用控除」ジュリスト1499号(2016年)127頁以下。
- (11) 漆・前掲注(10)129頁では、「本来的な性質から『営利を目的とした継続的行為』ではないことを前提として、納税者に反証の責任を負わせることは、納税者に厳しい判断となりやすい。納税者が何をどの程度証明すれば『営利を目的とした継続的行為』と認定されるのか、必ずしも明らかでない」。また、小関・前掲注(3)231頁以下では、以下の指摘がなされている。札幌事件地裁「判決が十把一絡げに言い放った『一般的な競馬愛好家による馬券購入』とは具体的にどのようなもので、果たして判断の規準たり得るものなのか、またどのような具体的な事実を伴って『そもそも競馬とは…』といったことが言い得るのかは、判決では明らかではない。裁判所自らが、このような経験則による評価を含んだ事柄そのものを主要事実の一つとして大雑把に付け加えた結果、原告は裁判所から立証上の無理難題を不意に押し付けられた格好になり、裁判所が求める立証が叶わなかった結果、本件競馬所得は一時所得であると認定されてしまったというのが本件判決の大きな流れであると考える」。
- (12) 今本・前掲注(6)4頁。札幌事件の「一番は、営利性の認定について、競馬が公営賭博であり、払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になることから、そもそも競馬における馬券購入が営利を目的とする行為にはなり難いことから営利性を否定するが、馬券購入者自体はそのような中でも利益の追求をし、現にX(原告;筆者注)のように100%を超える回収率を実現している者もいることから、本判決(札幌事件高裁判決;筆者注)のように、営利性の認定において、Xの回収率に着目したことは妥当であろう」。
- (13) 「ギャンブルを独立事象のゲームと従属事象のゲームの2種類に分ける分類法があり、競馬には従属事象の傾向もあり、「確率・統計による多変量解析、多くの投票者によったオッズ、そして多様な馬券種、これら三要素を総合的に勘案すると競馬とは単に的中を目的とするものではなく期待される払戻金(期待値)、すなわち回収可能なレースの選択と、これに対する投資としての側面をも持つものである」旨を指摘し、馬券の払戻金が黒字になる可能

- 性を指摘したものとして、小泉泰之「賭博利得の一時所得該当性－インターネット競馬事件を題材にした考察－」青山ビジネスローレビュー 4巻1号（2014年）87頁以下。
- (14) 渡辺 充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性～その2・控訴審判決～」旬刊速報税理 33巻22号（2014年）39-40頁。その記述の後に、大阪事件高裁判決が、「所得源泉性などという概念を媒介することなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして」判断することが、所得税法34条1項が要請するところであるとしたことに対して、「所得源泉性よりもかえって不確定な概念でこれを判断できると言い切った」と批判し、大阪事件高裁判決には賛成できない旨が述べられている。
- (15) 小関・前掲注（3）236頁にも、「『払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になるものとされている』のに拘わらず、長期間に亘って安定的に収支黒字が達成されている紛れもない事実は、本件納税者はいわゆる『一般の競馬愛好家』とは全くかけ離れた存在であることの証左である」と述べられ、札幌事件地裁判決の判断は論理的にも矛盾している旨の指摘がある。
- (16) 関本大樹『租税法と数理』（成文堂、2015年）265頁以下には、以下の記述がある。「馬券の特定の購入方法について所得蓋然性があるといえるか否かは、当該購入方法の総合期待収益率が100%を超えるか否かで判定することができるものと考えられる。なぜなら、総合期待収益率が100%を超えれば、当該購入方法を反復・継続することによって、最終的には『平均として』賭け金以上の払戻金を得ることができると考えられるからである」。また、いわゆる「大穴バイアス（大穴馬券を狙う投票者は、無理な賭けを行う傾向）」があり、その程度が大きくなる状態（JRAの馬券がこれにあたる）では、部分的には100%を超える収益率で裁定取引が可能である旨が、同258頁以下で論証されている。また同趣旨として、上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について－インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として－」税務大学校論叢81号（2015年）231頁以下、及び小幡 績、太宰北斗「競馬とプロスペクト理論：微小確率の過大評価の実証分析」行動経済学7号（2014年）1頁以下参照。
- (17) 収益率のみで所得区分を行うのは適当ではない旨を指摘するものとして、権田和雄「所得税法における所得区分の基準－一時所得と雑所得を中心に－」税法学573号（2015年）129頁。
- (18) 今本・前掲注（6）3頁。また、札幌事件高裁判決について好意的に評価しつつ、以下のような懸念を示すものとして、安井・前掲注（6）75頁。札幌事件高裁「判決は、『回収率が100%を超えている』という事実に着目しているがゆえに、『営利を目的とする継続的行為』であるか否かを『収益の継続性』で判断していると読めなくもありません。仮にそうだとすると、別件最高裁判決によって否定されたはずの『所得源泉性』という基準と同じではないかといったことが懸念されます」。
- (19) 大阪事件最高裁判決の示す「網羅的な購入」に関して、大阪事件での「コンピュータソフトを用いた馬券の購入は、的中率より回収率に着目した独自の手法により行ったものであり、その意味では馬券購入者の主観が介在しており、必ずしも網羅的とはいえない面があった」旨を指摘するものとして、今本・前掲注（6）3頁。「網羅的」という言葉が、「『個々の馬券の購入に分解して観察するのは相当でない。』という文脈の中で用いられていることから、射幸性を相当程度減殺できるようにまとめ買いをしていると言う程度の意味で使ってい

と思われる」旨を指摘するものとして、小関健三「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」TKC税研情報24巻5号（2015年）40頁（注15）。

(20) 長島・前掲注（6）31頁注（10）には、「期待回収率が100%を超える馬券のみを大量的、網羅的（数字を基準に画一的に判断するなら、これもまた『機械的』といえよう。文脈上、コンピュータソフトを使った文字通り『機械的』なものを指していると解すべきではないであろう。）に購入すれば、大数の法則によりこの期待回収率通りの回収が可能になるのである」と述べられている。

(21) 田部井敏雄「再論・競馬による所得をめぐる税務上の問題点－最高裁判平成27年3月10日判決・東京地裁平成27年5月14日判決を踏まえて－」税理59巻3号（2016年）90頁によると、「一つのレースにおいて数種類の馬券を組み合わせる購入する行為は、種類ごとに切り離された馬券購入行為が単純に併存するという性質のものではなく、そのレースの期待値の最大化を目的として組み合わせられた、社会観念上一個の行為とみるべきである」。

(22) 拙稿・前掲注（5）60頁以下参照。

(23) このような札幌事件の地裁判決に示された判断の枠組みは、大阪事件最高裁判決の「…所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべき（傍点は筆者。）」という判示の意味を読み違えたことに基因する旨を指摘するものとして、小関・前掲注（3）232頁。

(24) 同趣旨、酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性－最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として－」中央ロー・ジャーナル12巻3号（2015年）120-121頁。「③個々の馬券的の中に着目しない購入が継続的行為性を判断するファクターとなり得るという点に理解を寄せることができるとしても、他面、個々の馬券的の中に着目をしない購入というのは、営利目的性という判断要素にはマイナスの効果を招来することになりはしないか。別言すれば、個々の馬券的の中に着目しないということは、営利目的の見地からみると必ずしも得策ではない。情報を精緻に分析して、よりの中率をアップさせることの方がより、営利目的性という点では重要であると思われるからである」。

また、楡井英夫「1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例／2 競馬の外れ馬券の購入代金について、雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができるとされた事例〔最高裁第三小法廷平成27.3.10判決〕（最高裁判所判例解説：平成26年1,6月分 平成27年3月分）」法曹時報68巻2号（2016年）618頁には、「『個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入』との評価が盛り込まれているのは、被告人が、レースごとに払戻金を得ようとするのではなく、長期的にみて、当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金との合計額との差額を『利益』とすることを意図していたことが、いわゆる常連の馬券の購入態様と本件購入態様が異なるものとして評価される根拠の1つと考えられたためではないかと思われる」とされている。上記のような考え方は、つまり一般的な競馬愛好家との区別する意図と思われる。しかし、常連の馬券の購入は、「長期的にみて」という観点が欠けている＝その日がよければそれで良いという人達という認識から生じている、という評価が自然と含まれてしまっており、「長期的にみない」常連の馬券の購入は一時所得であろうという発想から、雑所得となる購入とは峻別する必要性があるという意図から、「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」という観点を重要視しているとされている。しかし私見としては、

馬券を買う「人（の属性）」で区別するのではなく、馬券購入の「形態」のみで区別する必要があると考える。

(25) 楡井・前掲注 (24) 617 頁。

(26) 楡井・前掲注 (24) 622 頁（注27）。

(27) 酒井・前掲注 (24) 117 頁。

(28) 札幌事件高裁判決の評釈の中で、「今後、いわゆる競馬屋が稼得する所得が一時所得に該当するか雑所得に該当するかの区分は、当該競馬屋の『一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する』か否かによって個々に判断されることになろうが、そもそも競馬における一般的回収率（70～80％程度）からみて、課税上問題となるような多額な所得が稼得されているようなケースにおいては、大部分は雑所得に該当するものとして、外れ馬券の購入代金等を含めて必要経費を算出してもそれ程の弊害はないものと考えられる」。品川・前掲注 (6) 税研189号87頁。

(29) それ以外に事業所得該当性については、楡井・前掲注 (24) 607 頁（注11）。尚、大阪事件につき、「本件で争われてはいないが、本来は、通常の競馬愛好者の馬券購入とは相当に状況が異なると思われる本件のような事案については、事業所得該当性をまず判断すべきであろう」と述べるものとして、田中 治「所得税法における要件事実論」304 頁（伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）所収）。

(30) 楡井・前掲注 (24) 619 頁。同趣旨、田中 治「一時所得と雑所得の区別」中里 実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第6版）（別冊ジュリスト228号）』（有斐閣、2016年）89 頁。（大阪事件最高裁）「判決の射程はかなり限定的なものであろう。判決は、一般の競馬愛好家が得る払戻金ではなく、自動的、大量反復的、網羅的、恒常的な馬券購入活動において得る払戻金について判断したもので、その意味では事例判決といえることができる」。

(31) 佐藤英明「馬券払戻金の所得区分の判断方法と外れ馬券の必要経費該当性」ジュリスト 1482 号（2015年）10 頁以下。

(32) 田中・前掲注 (29) 305 頁。また、田中・前掲注 (30) 89 頁では、このような解釈方法は、「合理的、現実的な判断手法であるとともに、厳格な文理解釈の要請にも適うものであろう」と述べられている。

(33) 川井和子「一時所得と雑所得の区分に関する一考察－競馬の払戻金に係る所得を素材として－」日本産業科学学会研究論叢21号（2016年）20 頁以下において、大阪事件の事実認定の方法につき類型論的考察という考え方によって、詳細な分析がなされている。

(34) 田中・前掲注 (29) 305 頁。

(35) 拙稿・前掲注 (5) の脱稿以降のものとしては、本稿注に引用したもの以外として、上田 正和「競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例、競馬の外れ馬券の購入代金について雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上必要経費として控除することができるとされた事例」刑事法ジャーナル46号（2015年）157 頁、一高龍司「競馬の払戻金の所得分類と雑所得計算上の必要経費の範囲〔平成27年度重要判例解説〕」ジュリスト1492号（2016年）195 頁以下、楡井英夫「[[最高裁時の判例] 刑事 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例／競馬の外れ馬券の購入代金について、雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上

の必要経費として控除することができるとされた事例－最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決」ジュリスト1489号（2016年）101頁以下、が挙げられる。

(36) 反対するものの代表として挙げられるものとしては、山田二郎「馬券の払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費への計上の可否」Accord Tax Review 8号（2016年）20頁以下、渡辺 充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性～その3・最高裁判決～」旬刊速報税理34巻12号（2015年）35頁以下、水野忠恒『体系租税法』（中央経済社、2015年）243頁以下。

(37) 山田・前掲注（36）23頁では、「馬券の払戻金はそれが継続的かつ計画的であっても、馬券の的中という所得の発生がギャンブルであるという偶発的な要素が本質となっていることを否定できない」と指摘されている。

(38) 山田・前掲注（36）26頁。

(39) その点、反対論として論理的に筋が通っているものとして、渡辺・前掲注（14）40頁以下。とりわけ41頁の「（大阪事件の；筆者注）本件行為は被告人に主観的営利性はあったとしても、それは競馬（賭博）による所得に対していかなる質的性質の変化をもたらすものではなく、社会通念に照らせば、競馬についてはむしろ客観的営利性は認められないと考える。個人はその特性として、利益を追求する活動だけを行うのではなく、同時に様々な消費活動も行っている」。「営利を目的とする場合があるとしても、それはあくまで個人の消費生活の範ちゅうでの出来事であり、『競馬の馬券を買うという行為は、経済的行為ではなく、個人の快楽追求欲、金銭所有欲を満足させるという行為にとどま』るのである」という指摘は、的を得ていると思われる。

(40) 品川・前掲注（6）TKC税研情報157頁において、「競馬における当たり馬券を得ることは単にフロック的なものと考えれば、競馬から得られる所得をできるだけ一時所得であると考えられるであろうし、そうではなく、当たり馬券を得ることについて何らかの法則、ノウハウ等があると考え、それが長期かつ集中した経験等によって得られると考えれば、いわゆる競馬屋が得る所得が単なる一時的なものではなく、反覆・継続した行動から得られるものと考えられるであろう。・・・（中略）・・・一見フロック的な所得が得られるとも考えられる株式取引、商品取引等から得られる所得が、その取引形態に応じて、譲渡所得ではなく、雑所得又は事業所得として区分されていることにも共通し、説得力があるものと考えられる」、と論じられている。

(41) 小泉・前掲注（13）94頁には以下の記述がある。「確かに競馬払戻金は投票金総額からJRA控除率を差し引いた残額の再分配といえる。しかし、現在の包括的所得概念の下においては単なる財の移転をも所得と観念する。よって、付加価値の発生は所得該当性の可否を左右するものではない。思うに為替変動や金銭貸借を対象とする金融取引も、ある銘柄株式の需要・供給を巡る売買代金流入量の相違によって売買差損益が生じる株式取引も、そして加入者から集金された資金の再分配である保険制度も、博徒が持ち寄る金銭の再分配である賭博と類似する行為といえる。そうしてみると賭博が可罰的違法行為に該当する以外、これら相互の行為の間に絶対的、本質的な差異を見出しがたい。つまり、賭博にある娯楽要素を一切排除して純粋に払戻金の獲得を目的とした場合、金融取引等と比較して、結果の予測可能性を探りながら時事の状況に応じた投資と回収を繰り返す態様に、大きく相違する点はないものといえる。とすると馬券払戻金の獲得について利益獲得目的をもって確率や統計を利

用するなどの手法が反復継続して展開され現に所得が実現した場合、業務性の成立が認められる余地があつて然るべきものと解される」。

- (42) 反対説を唱えられる山田・前掲注(36)28頁では、『偶発的な勝馬的中を目的とする継続的行為』をもって『営利を目的とする継続的行為』と解する判断は、馬券の購入行為の本質を逸脱するものであり承服できない判断である。最判平成27年は、先例として大きな影響を与えているが、行為の本質と本質の変化の有無について再度検討すべき課題である」旨の指摘がされている。

- (43) 大阪事件の各判決に対する批判としての的を得ていないものとして、水野・前掲注(36)243頁以下の記述がある。大阪事件高裁判決、最高裁判決の評価として「本件馬券行為は、一般的馬券購入行為と異なり、その回数、金額がきわめて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであつて、実際にも多額の利益を生じさせているので、本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであつて、所得源泉性を有するものと認め、被告人の本件馬券購入行為から生じた所得は、一時所得にあらず、雑所得とし、さらに、外れ馬券の購入費用は、特定の当たり馬券の払戻金と対応関係にあるというものではないから、『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額』として必要経費に該当するとした。裁判所は、これを特殊な投資行為であるとした」と評されている。しかし、大阪事件地裁判決が採用した「所得源泉性」は大阪事件高裁判決・最高裁判決において明示されて否定されている。その点に関し、大阪事件高裁判決に関しては、手塚貴大「競馬払戻金の所得分類と必要経費」ジュリスト1474号(2014年)8頁以下、全体については拙稿・前掲注(5)65頁以下。

また、高裁も最高裁も文理に照らして「営利を目的とする継続的活動か否か」で判断すると述べており、FX取引(外国為替証拠金取引)等との「投資活動か否か」という論も明示で否定している。よつて水野教授は、大阪事件の判決内容は、地裁の判決内容のままであると理解されているのであろう。

しかしながら、仮に高裁・最高裁の判決を地裁の判決内容のままと理解した(大阪事件の馬券購入行為は所得源泉性があり、特殊な投資行為であると考え)としても、以下の記述は、どれにも当てはまらなかつたと考えられる。

「競馬を見るわけでもなく、儲けのためだけに馬券を買っている場合であれば、なおさら、収入と経費との関係を吟味すべきであり、外れ馬券が勝ち馬投票券に関連したものではなく、必要経費とみるべきではないと思われる」。この記述の「なおさら」は的を得ていないと思われる。「儲けのためだけに馬券を買っている」＝「営利行為そのもの」なので、通常経費性は認められるように思われるのだが、この記述を理解する為に敢えて馬券購入行為自体は、「ギャンブル」という理由で「営利行為ではない」という考え方を採つたとしても、競馬を見る人と見ない人との違いが課税関係に違いが生じることになるとされるのには全く理由はない。「見る人」の方が、家事費・家事関連費との混合があつて認められないという考え方なら理解できないこともないが、逆になっていることの原因は不明のままである。

- (44) しかしながら、大阪事件最高裁判決が「『一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として……雑所得に当たるとした原判断は正当』」としたことを受け、それを逆にし

- て、一体の経済活動の実態がなければ『営利を目的とした継続的行為』には当たらないとしたものと思われる。しかし、AならばB、であるとしても、逆（BならばA）・裏（AでないならBでない）は真とは限らない」と述べ、「一体の経済活動の実態はないが、『営利を目的とした継続的行為に当たる』場合もあるはずである」旨を指摘するものとして、漆・前掲注（10）129-130頁。
- (45) 西山・前掲注（6）4頁。
- (46) 拙稿・前掲注（5）64頁以下。
- (47) ペイジーとは、公共料金等の各種料金などの支払いを、パソコンや携帯電話、ATMから支払うことができるサービスで、JRA等インターネットを介して馬券を販売しているところでも導入されている。
- (48) 尚、本件原告には、株式の譲渡損があるとされているが、本稿で取り扱う論点とは関係しないので割愛してある。
- (49) 木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題－最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決－」青山ビジネスロー・レビュー 5巻1号（2015年）211頁以下参照のこと。尚、雑所得内での通算の問題点につき、高橋祐介「馬券の払戻金と所得税制」法学教室398号（2013年）42頁注8）。私見としては、拙稿・前掲注（5）88頁注（45）。
- (50) 田部井・前掲注（21）90頁。
- (51) 一高・前掲注（35）196頁では、札幌事件に関し、「記録の欠如ゆえに払戻金のある節は結局外れ馬券分も含めて控除されており、正直者が損しがちな現状（証明責任の問題を含む）を露呈した」とされている。
- (52) 大阪事件最高裁判決は、いわゆる個別対応費用か期間対応費用のいずれに当たるのか明言せずに必要経費性を認めているものである。一高・前掲注（35）196頁には、「本判決は外れ馬券も家事関連費（所得税法45条1項1号）でなく必要経費に当たるとしたが、直接費であるか否かは言及しない」と評されている。高橋・前掲注（3）48頁では、「本最高裁判決は、いずれに該当するか明らかではない。ただし馬券購入行為を一体と見る視点は控訴審判決と共通であるので、基本的には控訴審判決と同様の考え方をしていると思われる」。同趣旨楡井・前掲注（24）627頁。
- (53) 奥谷 健「必要経費控除の意義と範囲」税法学575号（2016年）246-247頁には、大阪事件の一連の判決について家事費・家事関連費の観点から疑問が呈されている。「地裁判決については、どのような基準で娯楽の要素が消えたのかは明確ではないといえる」。「高裁の判断については、大量購入が必要であったとしても、それが払戻金に『直接必要』となる根拠が示されていないといえる。確かに、払戻金を得るために馬券購入は必要であるが、外れ馬券も購入しなければならないのか、それが払戻金を得るために、なぜ『直接必要』なのか、（大阪高裁；筆者注）判決に基づいても説明できないと思われる」。最高裁の判決に関しては、検察官の主張する家事費に該当するという主張については否定しているが、家事費としての要素が残っている家事関連費であるという主張に関して、「消費生活上の費用でないことから家事費でないことにはなっても、家事関連費ではないことにはならないといえる。仮に、家事関連費でもないとするならば、地裁判決と同様にどのような基準で競馬に娯楽性がなくなったのかは不明確であると考えられる」旨の主張が述べられている点に、注意が必要である。

- (54) 大阪事件最高裁判決に関して、小関・前掲注(19)38頁には、「外れ馬券の購入支出も競馬という営利を目的とした一連の継続的行為について生じた支出であることから全体として見て収入と一般的対応関係にあり、当たり馬券だけを購入することはできないことから外れ馬券は不可避免的に生じ、一体の経済取引としては利益追求を達成するのに必要な支出であることは客観的にも明らかで家事費とも明確に区別し得ることから、当たり馬券の払い戻しによる収入から差し引かれるべき必要経費であるということを意味した判示だと考える」旨の指摘がある。
- (55) 西山・前掲注(6)4頁。同趣旨、一高・前掲注(35)196頁。
- (56) 所得税法34条2項かつ書きの「その収入を生じた行為をするため直接要した金額」という法文から、馬券の払戻金(収入)と馬券の購入代金(支出)の個別的な対応関係が必要であり、「外れ馬券」は何も収入を生み出していないから対応関係がないという考え方に批判的なものとして、田部井・前掲注(21)88頁以下、長島・前掲注(6)30頁以下。拙稿・前掲注(5)72頁以下。
- (57) 田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト12号(2015年)258頁。
- (58) この点に関し、明解に述べられているものとして、奥谷・前掲注(53)253頁。「必要経費と家事費・家事関連費との区分についても、基因原則に基づいて考える必要があると思われる。すなわち、家事関連費について原則として控除を認めず、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って控除を認めるという狭い範囲を家事関連費の控除対象として考えるべきではない。むしろ、純所得課税の観点からは、事業に基因する費消である以上、原則として家事関連費も控除を認めるべきであり、合理的な基準に基づいて、業務に基因する部分を分配し、その控除を認めることが要請されていると考えられるのである」。
- (59) 拙稿・前掲注(5)79頁以下。
- (60) 日本中央競馬会又は地方競馬主催者は、農林水産大臣の認可を受けて、海外競馬の競走(国内競走馬の出走により畜産振興に寄与すると見込まれるものとして農林水産大臣が指定するもの)についての勝馬投票券を発売することができることとする、という内容の競馬法の改正が2015年に成立したことによって、発売可能となった。
- (61) 「A-PAT」方式でも、土日等JRA開催日であれば基本的に購入可能である(一部例外あり)。
- (62) 田中・前掲注(57)258頁。
- (63) 中尾・前掲注(4)85頁では、大阪事件最高裁判決を受けて、「PAT口座を利用して中央競馬の馬券を購入する者については、年間の馬券購入代金の合計額が一定額を超え、かつ1ヶ月の馬券購入回数が一定数以上あるというような一定の要件を充足する場合には、馬券の払戻金に係る所得は雑所得とみなし、外れ馬券の購入代金含むすべての馬券購入代金を必要経費として控除できるよう法令を改正するか、少なくともこのような取扱いを認める通達を発出することも可能ではないだろうか」と指摘されている。
- 私見としては、その際に、JRA等が、インターネットでの馬券購入者に対して、株式取引等の際の「特定口座」において証券会社が行うように、年1回は売買記録を送付することも必要となつてこよう。

- (64) 競馬場や場外馬券売り場での購入は執行可能性の問題がクリアにできないので、その点、公平感に欠けたままではあるが、さりとて競馬場や場外馬券売り場での購入の場合、「資金を回転させる」という観点が弱いので、大阪事件最高裁判決の論理からして雑所得にはならず、当たり馬券の有無に関しても、TV番組等で購入場面を映されていない限り調査しようがなく、また外れ馬券の経費性を認めるのには、証拠が全くない＝外れ馬券を拾い集めることもできる、ので、そもそも実際のところ課税可能性がないと考えられる。
- (65) 「払戻金へ源泉徴収課税」の策もあり得ると思われる。高橋・前掲注（49）43頁以下。同趣旨、西山・前掲注（6）4頁。

提出年月日：2016年12月15日